

〔論 説〕

## 管理会計から考察する大規模修繕工事における 非原価項目の問題点

土 屋 清 人

### 1. はじめに

原価計算の主たる目的の一つに、財務諸表の作成が挙げられる。建物の大規模修繕工事の会計処理を考えると、古い床・壁・天井等を新しくした場合、適正な会計処理としては、新しく付加した床・壁・天井等は資本的支出として資産計上し、古い床・壁・天井等の未償却残高は貸借対照表から除却しなければならない。しかし、原価計算基準では、除却損は「非原価項目」に規定されている。このため、原価計算では、大規模修繕工事を適正に会計処理できないことになる。したがって、大規模修繕工事の額は、基本的に資本的支出として処理されることになる。

この資本的支出ほど、会計学において曖昧な定義はない。大規模修繕工事の額の内訳が記載されている証憑資料は、省略されたものが一般的に使用されているため、工事金額をそのまま資本的支出として処理することは、財務諸表を歪めることになる。つまり、曖昧な資本的支出のみで大規模修繕工事を会計処理する方法は、適正な財務諸表を作成できないことになる。

また、原価計算の目的には、経営管理の目的がある。正しい原価分析ができなければ、企業のトップは経営を管理できない。原価管理は、原価の物量を重視する。実は建物も物量計算によって成立している。原価計算が物量計算を重要視しているのであれば、物量計算の特筆を活用して除却を行う必要性があるのではなかろうか。

なぜならば、大規模修繕工事は、償却資産の中で高額な資産である建物に実施されるものであり、この工事額および除却損の額も高額になるため、適正な会計処理ができなければ、経営判断を誤らせることになる。この点を本論では追究していくものである。

なお、建物の定義は、『建築工事標準仕様書・同解説5鉄筋コンクリート』（日本建築学会）に規定されている総合耐久性を備えたものをいう。すなわち、鉄筋コンクリート造（RC）や鉄骨鉄筋コンクリート造（SRC）の建物を想定する。大規模修繕工事の考えた方は、建設大臣官房官庁営繕部『建築物修繕措置判定手法』の大規模修繕の定義を援用するものであり、建築基準法第2条の「大規模の修繕」とは全く異なるものである。すなわち、大規模修繕とは、建物の一側面、連続する一面全体、又は全面に対して行う修繕（具体的な例示として、屋根防水の更新、外壁全体の修繕、外部建具（サッシ等）の更新など）とする。

## 2. 原価計算基準と大規模修繕工事

### 2.1 原価計算基準の目的

原価計算の基準が制定された理由は、「一 原価計算の目的」を見ることにより理解することができる。原価計算の目的とは5つある。第1に財務諸表作成のために真実の原価を集計することである。第2に価格計算のために必要な原価資料の提供のためである。第3に原価管理に必要な原価資料を提供することである。第4に予算管理（予算編成と予算統制）のために必要な原価資料を提供するためである。第5に経営意思決定や経営構造を合理的にするための原価情報を提供するためである。

太田哲三教授によれば、上記の目的は大きく2つに分類することができる<sup>(1)</sup>。すなわち、①財務諸表目的と、②経営管理目的である。財務諸表の目的とは、原価計算基準の目的の第1の財務諸表作成のために真実の原価を集計すること、第4の予算管理のために必要な原価資料を提供することである。一方、経営管理目的とは、第2の価格計算のために必要な原価資料の提供と、第3の原価管理に必要な原価資料を提供することである。

そのため原価計算基準の前文「原価計算基準の設定について」には、「企業の原価計算制度は、真実の原価を確定して財務諸表の作成に役立つとともに、原価を分析し、これを経営管理者に提供し、もって業務計画および原価管理に役立つことが必要とされている。」と明記されている。

つまり、財務諸表目的でも経営管理目的でも、目的の違いはあっても、重要な点は真実の原価を確定することにある。

### 2.2 原価の定義から考察する建物の大規模修繕工事費用

建物の躯体（RC造）は、100年間の物質耐用年数があるが、建物を100年間使用するためには、建物機能（電気設備、空調など）や建物の価値を維持するために、約20年ごとに大規模修繕工事を行なう必要がある。この工事費は原価を構成するものであろうか。原価計算基準から考察すると、大規模修繕工事費用を資本的支出として計上すると原価になる。または、一部を収益的支出としても原価を構成する。

しかし、大規模修繕工事を実体に合致した会計処理をした場合には、原価計算基準によると、除去した未償却残高、つまり一部除却損は非原価項目として扱われることになる。これは、真実の原価を計算していないことを意味するものである。

資本的支出のみの会計処理が原価と認められ、実体に即した会計処理が非原価項目として認識されては、財務諸表を歪ませることになる。管理会計の視点でも、本来原価として認識しなければならないものを、非原価として処理しては、経営管理を誤らせることになる。なぜ、上記のような解釈になるか、原価の定義と非原価項目の定義を確認する。

### 2.3 原価の定義と大規模修繕工事費用

原価とは何かについては、原価計算基準の第1章「三 原価の本質」において示されて

(1) 太田哲三他『原価計算基準詳説』同文館、9頁〔1964〕

いる。すなわち「原価とは、経営における給付にかかわらせて、は握された財貨又は役の消費を、貨幣価値的に表したものである。」としている。更に（一）においては、原価は、経営過程における経済価値の消費であると記述されている。（二）では、原価は、経営において作り出された一定の給付に転嫁された価値という。（三）では、原価は経営目的に関係性があり、財務費用など経営目的に関係性のないものは、原価に含まないとしている。（四）では、原価は、異常な状態を起因とするものではなく、正常的なものである明記されている。

大規模修繕工事費用は、費用の大部分が資本的支出になる。理由は大規模修繕工事を英語でいうと CAPEX（Capital Expenditure）といい、直訳すると「資本的支出」となる点からも理解できよう。資本的支出として処理されれば資産となり、減価償却という方法で原価配賦が行われる。

原価の定義から考察すれば、建物の大規模修繕工事の費用は、減価償却費という形で表された経済価値の減少であり、この消費は一定の給付に転嫁されるものであり、異常なものではなく正常なモノであると認識されるため、原価となる。

この考え方は、岡本清教授『原価計算 六訂版』83 頁の中でも論じられている。すなわち「利益獲得のために行われた支出は、資本的支出（capital charge、つまり今期のみならず次期以降の利益獲得のために行われた支出）と、収益的支出（income charge、つまり今期の利益獲得のために行われた支出）にわかれる。資本的支出は、固定資産（機械、建物など）と繰延資産（創立費、開業費、新株発行費など）からなり、これらは償却費というかたちで収益的支出へ落ちて行く。収益的支出は、製品へ合理的に集計できる原価、すなわち製品原価と、製品へ合理的に集計できない原価、すなわち期間原価にわかれる。」と論じられている。

ここで論じられている償却費の原価配賦は、機械や建物を新規取得したときの原価配賦と解釈することができる。

大規模修繕工事の会計処理を考えたときに、資本的支出のみで対応することは、理論性に欠如がある。会計は基本的に証憑資料に基づいて会計処理するわけであるが、この証憑資料を読み込むには、工事内訳を読解する知識がなくては困難を伴うことになる。この点についての詳細は後ほど論ずるが、簡単にいえば、大規模修繕工事の会計処理においては、新規取得の前に、既に取得済み資産の未償却残高を除却しなければならない点である。また、大規模修繕工事の費用には、この撤去費用が含まれている点である。資本的支出の定義は、曖昧な部分が多い。したがって、大規模修繕工事の額のうち、どの部分が資本的支出に該当し、どの部分が収益的支出となるのか判断を要する。

つまり、大規模修繕工事の費用すべてを資本的支出として扱うのは、財務諸表目的からも、経営管理目的からも問題がある。はじめに、資本的支出の曖昧性について論究する。

### 3. 大規模修繕工事の会計処理と建物のライフサイクル

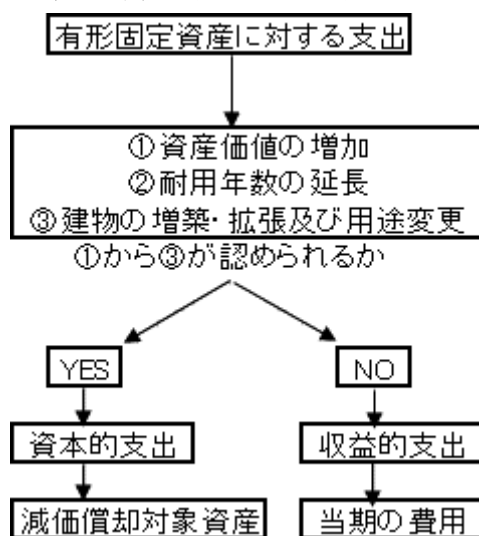
#### 3.1 資本的支出の曖昧な基準

建物を大規模修繕工事するとき、会計処理は困難な判断を要求されることになる。すなわち、その工事金額が、資本的支出（資産計上）に該当するのか、収益的支出（当期経費）

に該当するのか、判断が求められる。

この判断基準について、会計学ではどのような基準を提示しているか確認する。有形固定資産に対して行われる支出には、当該固定資産の原価に加えられ資産となる資本的支出と、支出年度の費用として取り扱われる収益的支出の2種類がある。その2種類に区別する基準は、図表1「資本的支出と収益的支出の基準」に示す。

図表1 資本的支出と収益的支出の基準



出典：拙著『建物の一部除却会計論』一部修正

有形固定資産に対して行われた支出が、その資産価値を増加（増大）させた場合、または耐用年数を延長（耐久性を高める）させる場合、若しくは建物の増築・拡張及び用途変更が行われた場合に該当する際は、資本的支出として取り扱われ減価償却の対象資産となる。

この基準に該当しない場合は、単純な耐久性や仕様能率の維持・管理のための支出となり、当期費用として収益的支出として処理されることになる。

有形固定資産の資本的支出が、明確にどの程度、その資産の耐用年数や資産価値を増加せしめたかを明確化することは困難を伴う。このため実務では簡易的方法が使用されている。

この点について醍醐聰教授も以下のように述べている。「実務上は法人税法上の取扱基準に準拠して、金額基準（通常は20万円未満の支出であれば収益的支出とする）、あるいは周期基準（おおむね3年以内の周期で行われる支出であれば収益的支出とする）で、資本的支出と収益的支出を区別しているのが通例である（法人税取扱通達 基本通達7-8-3）。」<sup>(2)</sup>としている。

それでは税法上の取扱基準を確認する。資本的支出については、法人税法施行令132条に示されており、会計学上の規定よりも詳細に明記されている。会計学では有形固定資産

(2) 醍醐聰『会計学講義〔第4版〕』東京大学出版会、136頁〔2008〕

に対して行われた支出、その資産価値を増加（増大）させた場合、または耐用年数を延長（耐久性を高める）させる場合、資本的支出として取り扱われるとしているが、実際の工事において、どの程度価値が増加したか、明確に区分することはできない。つまり、原状回復と価値の増加とが混在することになる。この場合には、どのように対処すべきかが132条では、明文化されている。

法人税法施行令132条とは、「内国法人が、修理、改良その他いずれの名義をもってするかを問わず、その有する固定資産について支出する金額で次に掲げる金額に該当するもの（そのいずれにも該当する場合には、いずれか多い金額）は、その内国法人のその支出する日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

1. 当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得のときにおいて当該資産につき通常の管理又は修理をするものとした場合に予測される当該資産の使用可能期間を延長させる部分に対応する金額
2. 当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得のときにおいて当該資産につき通常の管理又は修理をするものとした場合に予測されるその支出の時ににおける当該資産の価値を増加させる部分に対応する金額」

上記の132条における文言は、果たして明解なものといえるか疑問が生じるものである。当該支出した金額が、当該資産の使用可能期間を延長させる部分の金額をどのように明確に測定すればよいのであろうか。また、同様に当該支出した金額が、当該資産の価値をどの程度増加させたか、それに対応する金額の測定基準は、どのようなものなのであろうか。資本的支出として処理すべき、使用可能期間の延長と価値の増加に対応する金額を測定する基準が不明確といえる。

そこで、税法は、法人税基本通達（以下「基本通達」という）で資本的支出と修繕費（会計学では収益的支出に該当する）との区分を補足している。いわゆる形式基準といわれているものである。

この基本通達の形式基準は、非常に明瞭に記されているので、一見便利に見えるが、実は大きな問題を内包している。この点を確認する。図表2「資本的支出か修繕費が明らかでない場合の規定」を参照されたい。

図表2 資本的支出か修繕費が明らかでない場合の規定

- |  |
|--|
| <ol style="list-style-type: none"><li>① その改修費が資本的支出か修繕費が明らかでないものについて、その額が60万円未満の場合（7-8-4-(1)）</li><li>② その改修費が資本的支出か修繕費が明らかでないものについて、その額がその資産の前期末の取得価額（帳簿価額ではない。）の10%以下となる場合（7-8-4-(2)）</li><li>③ その改修費が資本的支出か修繕費が明らかでないものについて法人が、継続してその金額の30%相当額とその資産の前期末の取得価額（帳簿価額ではない。）の10%相当額のいずれか少ない金額を修繕費とし、残額を資本的支出とする場合（7-8-5）</li></ol> |
|--|

出典：大沢幸雄『建物の除却活用法』101頁（中央経済社、2008年）

例えば③は、通称7:3基準といわれるもので、その改修費が資本的支出か修繕費が明らかでない場合は、7割を資本的支出として、3割を修繕費にするという非常に曖昧な基

準である。会計学の資本的支出の考え方も、132条の税法の考え方も、本来は資産価値を増加（増大）させた場合、または耐用年数を延長（耐久性を高める）させる場合が資本的支出なのである。資本的支出を決定付ける基準が明確でないため、基本通達で補足したものが、この安易な7:3基準などである。

建物における大規模修繕工事は、建築家の目から見ると価値の増加をもたらすことは、常識であるといわれている。建築家の一般的認識では、大規模修繕工事で原状回復という工事は、あり得ないといわれている。なぜならば、20年前の部材はほとんど存在していないので、20年前のように原状回復することは不可能であるという理由からである。

確かに、技術は日進月歩の進化を遂げているのであるから、原状回復という考え方は、大規模修繕工事には不適格なものといえよう。原状回復という言葉は、文系に感覚的に受け入れやすい文言として使用されている感が強いものと考えられる<sup>(3)</sup>。税理士や経理担当者は、所得を圧縮した方が、法人税等を少なくすることができるため、原状回復という判断を多用する傾向にある。

したがって、大規模修繕工事を明確な基準で会計処理する方法としては、新たに付加された部分は資本的支出として処理し、古い部分が除去された場合は、除却とする会計処理が妥当であると考ええるものである。つまり、資本的支出を考えるときは除却という処理も必要不可欠になるわけである。しかし、この除却は原価計算基準では非原価項目に規定されているのである。

### 3.2 原価になるべき非原価項目「除却損」

非原価項目は原価計算基準の第1章において4つに分類され、それぞれ例示列举されている。その4つとは、（一）経営目的に関連しない価値の減少、（二）異常な状態を原因とする価値の減少、（三）税法上とくに認められている損失算入項目、（四）その他の利益剰余金に課する項目である。本論で扱う除却は、（二）異常な状態を原因とする価値の減少の項目の範疇とされ、その例示として「8 固定資産売却損および除却損」に該当するものと一般的に解釈されている。

しかし、大規模修繕工事における除却は、非原価項目に該当する除却と異なるものと考ええる。大規模修繕工事は、異常な状態を原因とする価値の減少ではない。理由は、大規模修繕工事は、建物のライフサイクルにおいて必要不可欠なものであり、この工事は、長期修繕計画書に則り、場当たりの工事ではなく、計画的に行われるものであるからにほかならない。この点を確認していく。

(3) 国土交通省によると原状回復とは、「原状回復をめぐるトラブルとガイドライン」によると、「賃借人の居住、使用により発生した建物価値の減少のうち、賃借人の故意・過失、善管注意義務違反、その他通常の使用を超えるような使用による損耗・毀損を復旧すること」と定義されている。つまり、原状回復とは、「賃借人が借りた当時の状態に戻すことではない」という反論もあるであろう。しかし、大規模修繕工事は、およそ20年ごとに実施されるものである。その際、損耗・毀損を復旧することが目的ではない。なぜならば、工事を実施した時代に適合した工事が求められる。理由は、また20年たたなければ工事はできないからである。仮に損耗・毀損を復旧する工事だけ行っていたら、20年前の建物機能しか備えていない物件になってしまいます。10年一昔というのが二昔の建物には、建物としての魅力は非常に低いものと言えるものと考えられる。

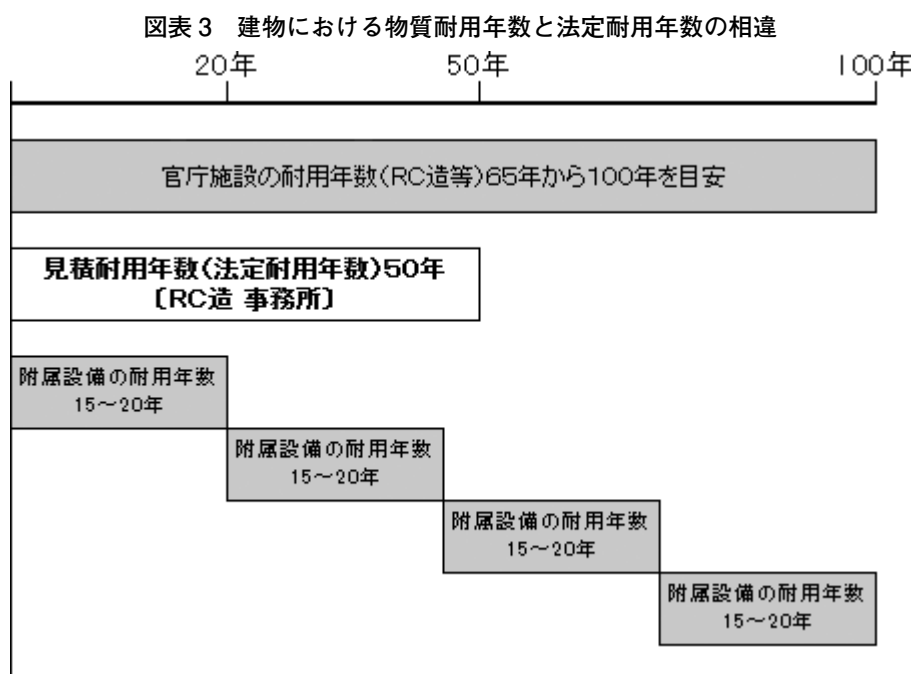
### 3.3 建物の物質耐用年数と見積耐用年数の格差

建物の躯体（RC 造）に関しては 100 年間の物質耐用年数があることは建設業界の常識である。公共建築協会『官庁施設の基本的性能基準及び同解説平成 18 年版』では、官庁施設の経済性に関する性能について、使用期間は原則として 65 年から 100 年程度を目安として長期使用を目標としていると記されている。このことから建物の物質耐用年数は 100 年あることが理解できる。ただ、建物をそのまま使用し続けていては、物質耐用年数は 100 年には至らない。建物を 100 年間使用するためには、建物機能（電気設備、空調など）を約 20 年ごとに更新する工事が必要不可欠である。

実は、建物の見積耐用年数（法定耐用年数）と物質耐用年数には開差があり、建物の機能を維持していくためには、大規模修繕工事が必要となる。同時に建物の価値を維持するために、建物勘定に計上されている部分をも工事の対象になる。この工事を「道連れ工事」といい、古い床・壁・天井などを新しくする工事をいう。このことを踏まえて、図表 3「建物における物質耐用年数と法定耐用年数の相違」を参照されたい。建物の物質耐用年数と法定耐用年数の長さの違いから、大規模修繕工事が重要なポイントになることが理解できる。

建物（RC 造の事務所）の物質耐用年数は 100 年であるが、一方、建物の法定耐用年数は 50 年と定められており、官庁施設の耐用年数の半分であることがわかる。そして、空調・電気設備等の建物附属設備の使用耐用年数も法定耐用年数は、15 年から 18 年と非常に短いため、およそ 20 年ごとに更新工事が必要となる。

つまり、建物を長く使用すればするほど、建物設備の交換工事を主とする大規模修繕工



出典：拙著『建物の一部除却会計論』一部修正

事の回数が増えることが理解できる。同時に持続的可能な社会、循環型社会の大切さ、建物の価値を維持することの重要性から、建物の価値を上げるために、道連れ工事が発生するのである。

この道連れ工事が付随して発生するため、建物勘定に計上されている物質が除去され、付加される現象を適切に会計処理する必要がある。つまり、除却という会計処理を行う必要がある。厳密には、一部除却という会計処理である。一部除却とは、建物勘定から古い床、壁、天井の未償却残高をマイナスし、損益計算書の特別損失に計上する会計処理である。この会計処理をしなければ、貸借対照表の建物勘定に架空資産が発生し、不必要な法人税等の額を支払うことになる。

これは管理会計のタックス・マネジメントにおいても問題である。ましてや、株主から委託された資金を無駄な税金として支払うことは、受託責任を果たしていないことになる。額が大きければ株主代表訴訟にも発展する由々しき問題といえよう。

原価計算において建物は減価償却費として原価に配賦される。しかし、大規模修繕工事は、減価償却のみでは対応できないのである。真実の原価を集計するためには、一部除却を適正に処理しなければならない。しかし、この一部除却は非原価項目に記載されている。

### 3.4 大規模修繕工事の計画性と工事金額

建物の物質耐用年数は100年あることから、建物のライフサイクルを考えた場合に、大規模修繕工事の重要性は先に確認した。つまり、建物を竣工した時点で、次の大規模修繕工事に於いてどのような工事を行なうべきか、おおよその計画が立案されているのである。これを「長期修繕計画書」という。

上場企業などの大企業は、建設会社に建物構築を依頼し、引渡しを受ける際に、竣工図一式と長期修繕計画書を渡されるのが一般的である。なぜならば、建物の資産価値を維持するためには、大規模修繕工事が必要不可欠であるという認識があり、その工事費用は決して安価ではないから事前に報告しておくことが肝要であるからにほかならない。

逆に、中小企業が建物を建て、完成した際には、長期修繕計画書は渡さないのが慣例である。なぜならば、今後建物に莫大な費用（大規模修繕工事費用）がかかるとは想定できていないため、ある意味で建設会社に不信感を抱いてしまうからである。だからと言って、中小企業が所有する建物に大規模修繕工事を実施するときは、計画的に行われたいという訳ではない。なぜなら、中小企業の大規模修繕工事でも、資金繰りの面や業務に支障が生じないように効率性を追求する必要があるため中期修繕計画書等のプラン作成が重要となるからである。つまり、大規模修繕工事とは、異常な工事ではなく計画的な工事であることが理解できる。

企業が大規模修繕工事に支出する金額は、建物竣工時における初期投資の50%である。例えば50億円で建物を建てた場合、大規模修繕工事に25億円の金額をかけることになる。

大規模修繕工事にこれ程の金額をかけることに中小企業のレベルで考えると、驚愕するであろう。しかし、霞が関や新宿副都心などある高層ビルが40年以上も経っているのにピンシヤンとしているのは、上記のような大規模修繕工事金額を掛けているからにほかならない。このような高額な大規模修繕工事費であるから、これら一連の工事をどのように会計処理するかが重要となる。



大規模修繕工事に支出する金額が初期投資の50%である根拠は、工学博士で元大成建設FM推進部長であった大沢幸雄氏の『建物「除却」活用法』で確認する。社団法人建築・設備維持保全推進協会の事務所ビル（延床面積5,700m<sup>2</sup>）のライフサイクルコストをもちいて論じられている。

ここでは、建物のライフサイクルコスト（100年間使用した場合）は、初期投資より修繕・更新費（大規模修繕工事額）の方が、コストがかかることのみ確認しておく。

前掲書では、すなわち「100年間使用した場合は、建設費（新築時の建設費です。）がライフサイクルコストの13.6%であるのに対して、修繕費（9.5%）と更新費（18.7%）を足した修繕・更新費が28.2%となり、建設費の2倍強に達しています。」とある。この修繕・更新費とは大規模修繕工事に該当するものである。つまり、建物の初期投資より建物を維持するための費用の方が、2倍強も費用が掛かることが理解できる。

つまり、これだけ高額な工事であるため、計画を立てなければ資金調達にも支障をきたすことになる。場当たりの大規模修繕工事は実施することは困難であることが理解できるよう。したがって、大規模修繕工事で発生する会計処理は、非原価項目（二）異常な状態を原因とする価値の減少に該当しないといえる。

### 3.5 資本的支出と表裏一体にある一部除却

建物の大規模修繕工事を考察するときは、スクラップ・アンド・ビルド（Scrap And Build）の概念「古くなった設備を廃棄し、新しい設備を設けること」で捉えることが大切である。図表4「建物の大規模修繕工事におけるスクラップ・アンド・ビルド」を参照されたい。台形の建物があるとして、それが3つの構造ABCで構成されているとする。それらの構造のうちBの部分で大規模修繕工事する場合、Bをスクラップ（一部除却）してから、新たにDをビルド（資本的支出）することになり、建物の構造はABCではなくADCによって構成されることになる。

つまり、いきなり新しい物質が取り付けられるのではなく、新しい物質に取って替る古い物質が除去されることが、ファースト・ステップの作業として行われるのである。工事進捗過程で、はじめに旧物質の除去（一部除却）が行われ、次に新しい物質の取り付けが行われるわけである。スクラップ・アンド・ビルドの概念で考えると、一部除却がスクラップの概念であり、資本的支出がビルドの概念といえる。

したがって、建物の大規模修繕工事において資本的支出を取り扱うときは、一部除却を資本的支出の表裏一体として考慮しなければならない訳である。ましてや資本的支出の定義は、非常に曖昧なものであるから、この取引の手順は大切な考え方といえる。したがって、大規模修繕工事の際は、資本的支出の会計処理を行うためには、同時に資本的支出に対応する部材を一部除却で建物勘定からマイナスする会計処理をしなければならない。しかし、この会計処理について財務会計も原価計算も深く研究してこなかったように考えられる。

原価計算基準においては、一部除却は非原価項目となっていることから理解できる。それ故、資本的支出を減価償却費として安易に原価として配布することは問題ではないか。

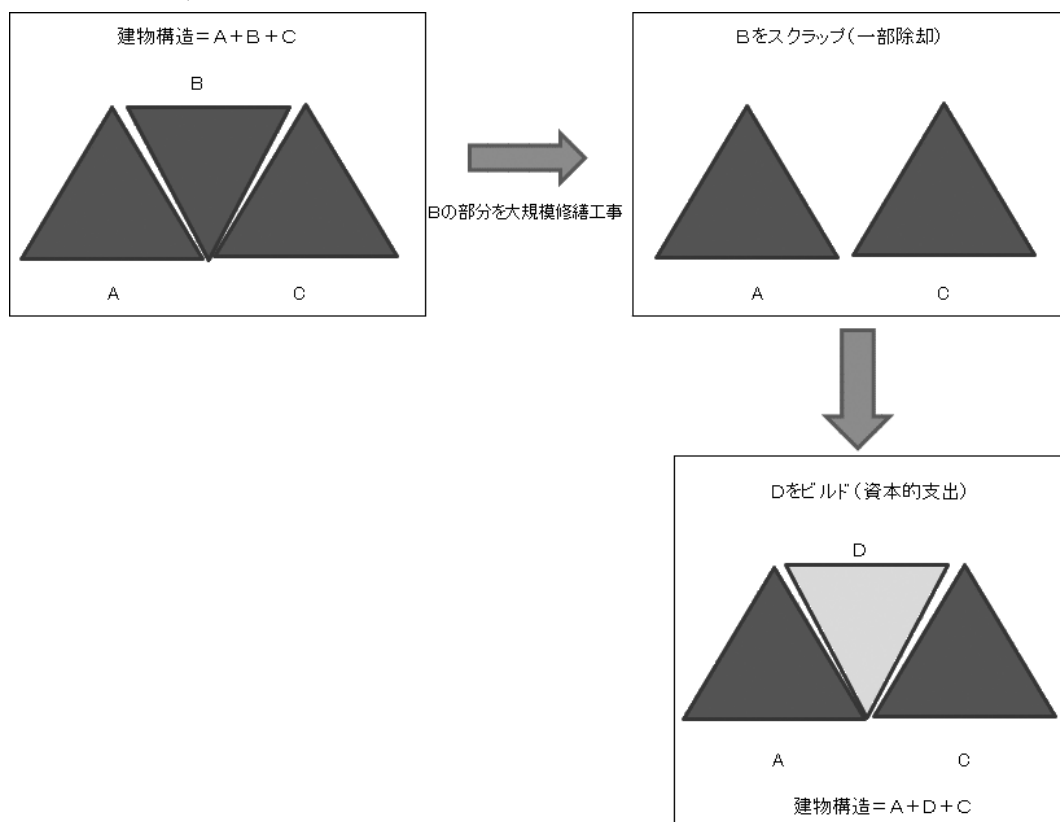
ではなぜ、会計学が何故に建物の大規模修繕工事のときの、一部除却という会計処理が発生することを想定してこなかったのか、この原因を追究する。この原因は、会計学の「測定」対象に問題がある。測定とは、広瀬義州教授によると、「経済活動および経済事象を

貨幣額で計算すること<sup>(4)</sup>」と定義付けられている。実は、建物の大規模修繕工事は測定対象外であった。

これを裏付ける考え方として、建物は単純資産であるという考え方がある。沼田嘉穂教授は『新版 固定資産会計』の中で、「単純資産とは部分的に取替えられる部分品が全くないか、またはあっても極く僅かなものをいう。建物・構築物などは大体この範疇に属する。」<sup>(5)</sup>と述べている。つまり、はじめから、建物には一部除却が発生しない想定であったため、測定対象外とされてきたといえる。

沼田教授がこのような考え方をされた当時は、まだ誰も一部除却が貸借対照表や損益計算書に多大な影響を及ぼすなど考えもつかなかったから致し方ない。またコンピューターなどの処理能力も低いため、たとえ問題が表面化しても対処できなかったであろう。このため、建物の取得原価が物量計算によって計算されていることにも、そのような環境が影響し、測定外という認識に至ったといえる。実際にコンピューターの処理能力が現在のようになれば、建物の物量計算は一部除却の証拠書類の作成等を含めて手間が掛かる

図表4 建物の大規模修繕工事におけるスクラップ・アンド・ビルド



出典：拙著『建物の一部除却会計論』一部修正

(4) 広瀬義州『財務会計 第8版』中央経済社、2頁〔2008〕

(5) 沼田嘉穂『新版固定資産会計』ダイヤモンド社、387頁〔1972〕

ため困難なものであると考えられる。

#### 4. 建物物量計算と証憑資料としての工事内訳書

##### 4.1 工事内訳書から考察する建物の物量計算

建物は、物量計算によって成立している点について論じる。原価計算の特筆の一つに、物量を重要視する点がある。実は、建物も物量計算によって価格が構成されているのである。それ故に、除去した物量がわかれば、除却損を算定できるのである。しかし、原価計算において大規模修繕工事の会計処理に関しては、物量計算を排除している。この理由は、建物が物量計算によって成立していることを、会計学が追究してこなかったことが大きな原因と考える。まずは、建物が何故に物量計算によって成立しているか確認する。

減価償却の対象となる建物等の取得原価である工事費は、工種別内訳書の細目において、基本的に数量×単価として細目の金額が計算され、それを積算することにより、工事費が導かれている。つまり、物量計算が行われているということである。

数量は、建物の数量には、長さ・面積・体積等の「空間」を構成するも数量が使用される他に、時間等の物理的な数量も使用されるが、頻繁に使用されるものは、空間量と重量である<sup>(6)</sup>。

そして内訳書標準書式の数量の計測・計算に関しては、工事価格を作成する上で基本となる重要なものであるため、1977年に日本において初めて官民合同による「建築数量積算基準」が作成されている。つまり、建築に携わる者は、決められた計測・計算法をどの定義の部分に適用するか、詳細に統一基準が示されている。また、よりわかりやすく適正に使用できるように基本的な考え方やその記載方法等の解説を追加して、「建築数量積算基準・同解説（平成18年版）」（以下「数量基準」という）に改訂されている。数量基準が明確に数量の計測・計算を定義している。

そして基本的に文系を悩ますものに単位がある。図表5「工種別内訳書標準書式」（以下、工種別内訳書という）を参照されたい。この工種別内訳書が一般的に使用されている工事内訳書である。この工事内訳書を見ると、どの科目の単位も「1式」と記入されている。平成15年12月に府省庁の統一基準として決定されている官民合同の「建築工事内訳書標準書式検討委員会」で制定された「内訳書書式」によって、「式」の意味が示している。いくつかの科目を見て、工事内訳書が物量計算によって構成されていることを確認する。

##### (1) 直接仮設の物量計算

例えば、直接仮設の内訳書の作成は、各明細の金額は、原則として1式で計上するとし、これを標準とすると定められている<sup>(7)</sup>。なお1式の根拠は別紙明細書による。また、直接仮設に必要な設備項目が詳細に列挙され、その1式計上がどのような価格計算をすべきか示されている。養生においては延 $\text{m}^2$ ×複合単価＝1式計上、外部足場は外部足場掛け面

(6) 黒田隆『建築見積りの実務』鹿島出版、74頁〔1990〕

(7) 建築工事内訳書標準書式検討委員会制定『平成25年版 建築工事内訳書標準書式・同解説』大成出版、145頁〔2013〕

図表5 工種別内訳書標準書式 (科目別内訳)

名 称	摘 要	数 量	単 位	金 額	備 考
I 庁舎					
1. 直接仮設		1	式		
2. 土工		1	式		
3. 地業		1	式		
4. 鉄筋		1	式		
5. コンクリート		1	式		
6. 型枠		1	式		
7. 鉄骨		1	式		
8. 既製コンクリート		1	式		
9. 防水		1	式		
10. 石		1	式		
11. タイル		1	式		
12. 木工		1	式		
13. 屋根及びとい		1	式		
14. 金属		1	式		
15. 左官		1	式		
16. 建具		1	式		
17. カーテンウォール		1	式		
18. 塗装		1	式		
19. 内外装		1	式		
20. ユニット及びその他		1	式		
21. 発生材処理		1	式		
計					

出典：建築工事内訳書標準書式検討委員会制定『平成15年版 建築工事内訳書標準書式・同解説』（大成出版社、2007年）17頁

積（ $\text{m}^2$ ）等×複合単価＝1式計上、内部躯体足場は鉄筋・型枠足場掛け面積（ $\text{m}^2$ ）等×複合単価＝1式計上、機械器具は機械器具（基）×複合単価＝1式計上などとなっている<sup>(8)</sup>。つまり、1式と工種別内訳書には記載されているが、「数量×単価」となっているため、これは物量計算といえる。「式」で表示されていない場合、 $\text{m}^2$ 、 $\text{m}^3$ などの単位であれば、物量計算であることは理解できるものであると考える。重要な点は、「数量×単価」によって貨幣価値計算が行われているかという点である。複合単価とは、単位量当たりの材料費、労務費、下請外注費などを含んだ単価である。

(8) 前掲書7, 148頁

また、価格に対応する数量は、原則的に計画数量<sup>(9)</sup>とすることが定められ、価格に対応する数量が、建築面積又は延床面積の場合は、それらを用いることが示されている。森川八洲男教授は、「物量計算は、しよせん、貨幣価値計算を前提として存在し、最終的には貨幣価値計算に吸収されることになる<sup>(10)</sup>。」と述べている。貨幣価値計算ができるものであれば、物量計算の中に含まれるものと解釈できる。1式計上によって形成されている工種別内訳書を基に建物の取得原価の大部分が決定されていることを考えれば、建物は物量計算によって成立しているものと言っても過言ではないと考えるものである。

確かにこれは、直接仮設の例示である。建物の主たる部材はどうであるかを新築工事の工種別内訳書（科目別）において物量計算がおこなわれているかを確認しておく。尚、物量計算の算定の仕方の指示は、「内訳書書式」の同解説に明記されている。

## (2) 木工の物量計算

木工の一般事項は、部位別と部材別による。釘や接着剤などの額は単価に含めるものである。設計数量に対する複合単価は材料費＋施工費とする。また、設計図の番号を備考欄に記載するなど様々なものが規定されている。

床組の物量計算は、設計数量（ $m^2$ ）×複合単価となっている。出入り口枠は、設計数量（ $m$ 又はか所）×複合単価による<sup>(11)</sup>。

## (3) 金属の物量計算

金属工事は、どこを工事したか非常にわかり難いため、一般事項で設計図の番号を備考欄に記載することが求められている。材質、形状等の仕様は、摘要欄に明記し、特注の製作金物など複雑なものは、該当する設計図番号を備考欄に記載しなければならない。また、天井や壁の設備工事関連の開口補強工事があるので、そのような場合は、発注区分を明確にし、二重計上や漏れがないよう明記されている。

軽量鉄骨天井地下地開口部補強は数量（か所）×市場単価、数量（か所）×複合単価又は1式計上の3つの方式が認められている。サッシ、壁取合い金物は設計数量（ $m$ ）×複合単価による<sup>(12)</sup>。

直接仮設、木工、金属のそれぞれの科目が物量計算によって計算されていることを確認できた。物量計算であるならば、大規模修繕工事で撤去した数量がわかれば、一部除却すべき未償却残高も把握できる。既にこの方法論によって、大手ゼネコンではエクセレントカンパニーに対して実施されている。

つまり、建物価格は物量計算によって成立しているのである。したがって、減価償却費を算出するにあたって重要な建物の取得原価は、物量計算によって構成されていることが理解できる。

---

(9) 計画数量とは、積算基準・同解説において、設計図書に表示されていない施工計画に基づいた数量をいい、仮設や土工の数量等がこれに該当すると示されている。

(10) 森川八洲男『財務会計論（改訂版）』税務経理協会、2頁〔1991〕

(11) 前掲書7、191から195頁

(12) 前掲書7、197から202頁

## 4.2 改修内訳書標準書式における撤去科目の重要性

一般的に建築工事内訳標準書式といえば、工種別内訳書が想定される。しかし、大規模修繕工事の際には、改修内訳書標準書式（以下、改修内訳書という）がある。このことは、文系の公認会計、税理士などの多くは知らない。改修内訳書が作成された動機は、それだけ改修工事<sup>(13)</sup>が特殊なものであると位置づけにあるからにほかならない。すなわち、建物等を良質な社会資本として長期間にわたり有効に活用するためには、修繕・改善を行う必要があるからである。

このような背景の中で、改修工事に関する積算基準等の整備が強く求められた。「建築数量積算基準・同解説」においては、改修工事の内訳書標準書式の追加が行われた。特に官公庁施設においては、改修工事の重要性が顕著である。そのため、建設大臣官房官庁営繕部では『建築物修繕措置判定手法』を作成しているほどである。

その中で大規模修繕の定義も行っている。大規模修繕は官庁施設の保全業務の用語<sup>(14)</sup>であり、建築基準法第2条の「大規模の修繕」とは全く異なるものである。すなわち、大規模修繕とは、建物の一側面、連続する一面全体、又は全面に対して行う修繕であるとしている。具体的な例示として、屋根防水の更新、外壁全体の修繕、外部建具（サッシ等）の更新としている。

また、文中にて、現在の社会は、建物をスクラップ・アンド・ビルド方式で再構築する状況ではなく、今現在ある建物を的確な保全によって建物の機能・性能を良好に維持し、低下した場合は、蘇らせて資源の有効活用すべき社会環境であるとしている。建物の保全<sup>(15)</sup>のための技術は、新築のための技術の流用ではなく、建物の維持、蘇生及び更正のための独立した新技術として位置づけるものであるとしている<sup>(16)</sup>。このため、大規模修繕の対象は、建物における更新だけではなく、建物機能のである電気設備（照明器具、分電盤制御盤、受変電機器、無停電電源装置など）<sup>(17)</sup>や機械設備（冷暖房関連機器、給排水衛生機器、配管など）<sup>(18)</sup>に及ぶことになる。

それでは、改修内訳書とはどのようなものか確認する。図表6「改修書式による工事費の構成」を参照されたい。

改修内訳書の特筆すべき点は、2. 防水改修、3. 外壁改修、4. 建具改修、5. 内装改修、6. 塗装改修、7. 耐震改修、8. 環境配慮改修の全てにおいて改修前に撤去という科目が

(13) 建築数量積算基準・同解説によれば、建築物等の躯体の保護及び建物機能や意匠の回復のための模様替え、修繕及び補修等をいう。模様替えとは、建築物の仕上、造作、装飾などを改めることをいう。修繕とは、劣化した建築物又はその部位、部材あるいは機器の性能又は機能を現状あるいは実用上支障のない状態にまで回復させることいい、模様替え、補修等を包含する。補修とは、建築物の一部又は全面が損傷・劣化した場合、それを原形に復し、建設当初の形状、外観、性能、機能に回復させることをいう。

(14) 建設大臣官房官庁営繕部監修『建築物修繕措置判定手法』（財）経済調査会、16頁〔2006〕

(15) 保全とは、建築物（設備を含む）及び諸施設、外構、植栽などの対象物の全体又は部分の機能及び性能を使用目的に適合するようにすることであり、維持保全と改良保全の2種類ある。維持保全とは、既存建築物の初期の性能及び機能を維持するために行う保全。改良保全とは、既存建築物の初期の性能及び機能を上回って改良するために行う保全。

(16) 前掲書14、11頁

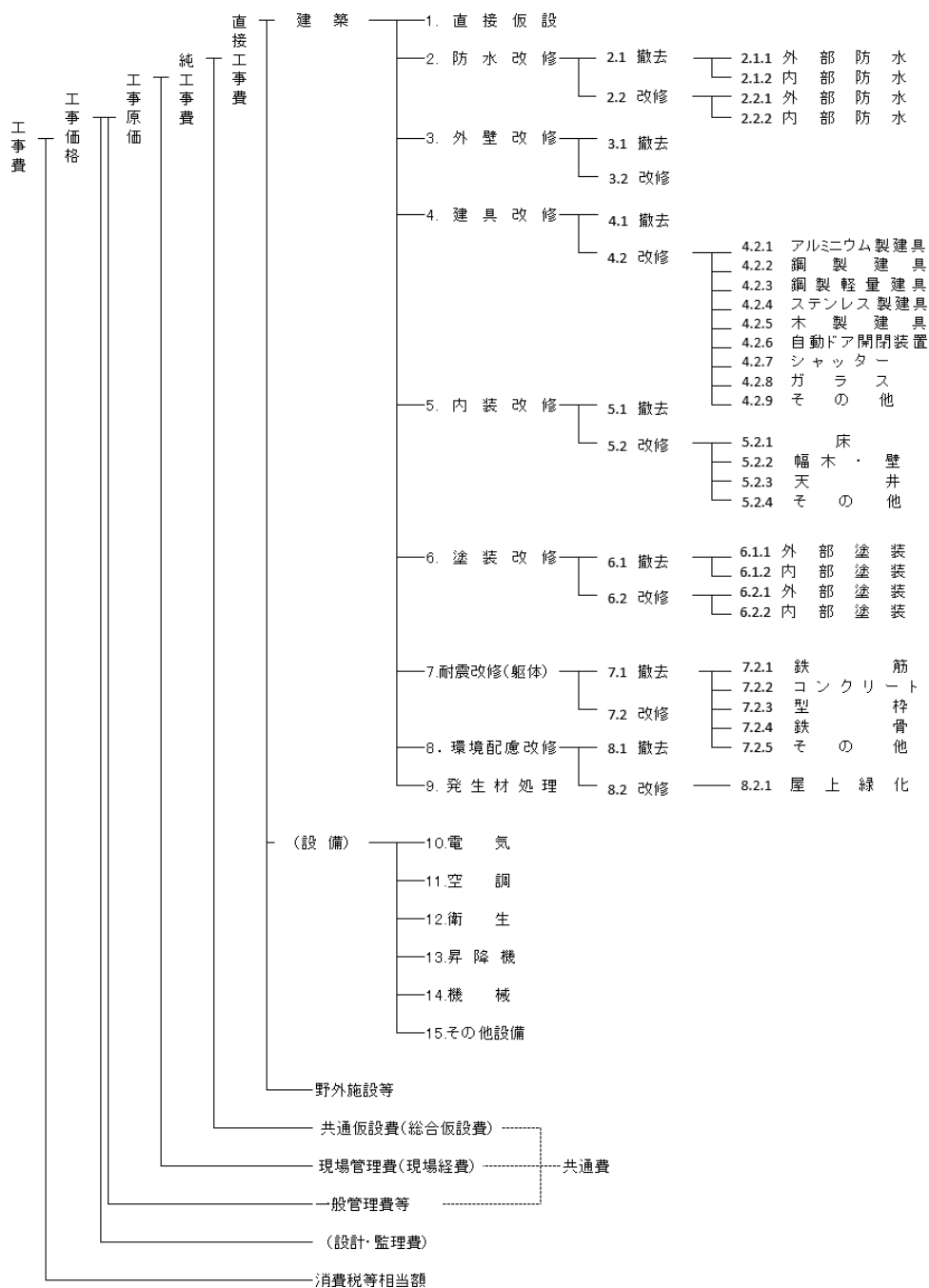
(17) 前掲書14、206頁

(18) 前掲書14、323頁

図表 6 改修書式による工事費の構成

「大科目」

〔小科目〕



出典：建築工事内訳書標準書式検討委員会制定『平成 15 年版建築工事内訳書標準書式・同解説』（大成出版社、2007 年）71 頁

あることである。工種別内訳書の科目の順番は、概ね工程順に「土工事→躯体→仕上等」配列されていることは、既に確認した。改修工事は、工事の工程として「撤去（除去）工事→新設（補強）工事」という不文律的順番があるということである。「数量基準」の躯体改修の定義においても、「躯体改修とは、躯体各部分の撤去、新設、補強又は劣化部分の補修及び補強する場合をいう。」とあり、また仕上改修の定義でも「仕上改修とは、既存の仕上の撤去又は除去及び仕上の新設並びに補修をいう。」とある。つまり、改修工事とは、建物等の躯体の保護及び建物機能や意匠の回復のための模様替え、修繕及び補修等であるため、上記の順番の工程で工事が進行することがわかる。

つまり、改修工事は、旧部位を撤去（除去）したのち、改修工事（新しい部位にする）を行うわけである。この撤去とは、旧部位を撤去（除去）するため費用である。理論的に考えれば、撤去（除去）した対象物は、資産として計上されている建物等の一部分であることに異論はないと考えられる。ましてや撤去費の算出方法は、工種別内訳書の細目と同様に数量×単価として計算されるものである。そして、この数量とは、「数量基準」に定められた建物等の取得価額（工事費）を求めるために使用される数量であることを考慮すれば、資産として計上されている建物等の一部分が確実に撤去（除去）されているはずである。

この証拠として、改修内訳書には、発生材処理という科目が存在している。発生材処理とは、改修工事に付随して発生する産業廃棄物等の費用をいう。産業廃棄物等は、処理・処分基準に従い許可を受けた運搬・中間処理・最終処置業者によって処理されるものである。その業者が運ぶものは、既存の建物等の改修から生じる建物等の部分解体・撤去材であるモノ（資産計上していた一部分）であることは容易に想像がつく。したがって、改修内訳書に撤去と発生材処理科目の存在から、それらに対応する建物等の部分を、貸借対照表上の建物勘定と建物附属設備勘定から除却する必要があることは明白である。

岩田巖教授の会計の定義では「会計は、結果と原因を対照せしめて、財務変動の顛末を表示するものであるから、財産変動の記録に、誤記、誤算、脱漏、省略があつてはならない」<sup>(19)</sup>と述べている。岩田教授との会計定義と現状使用されている工事内訳書を検討することによって、建物の大規模修繕工事を会計処理するとき用いる資料に大きな省略が存在していることが理解できた。そのような現状であるからこそ、岩田教授が提唱するように「帳簿からはなれて、財産の現実の状態を直接調査して、その実際の在高を確定し、記録にもとづいて計算された在高と照合する。」<sup>(20)</sup>とすべきである。

また、原価計算において最も重要視するものは、物量である。第六章（一）の項目の2「原価の数値は、財務会計の原始記録、信頼しうる統計資料等によって、その信ぴょう性が確保されるものでなければならない。」とある。また、同章（二）の項目の7「原価計算は、原価の標準の設定、指示から原価の報告に至るまでのすべての計算過程を通じて、原価の物量を測定表示することに重点を置く。」と明記されている。つまり、原価計算の要諦の一つは、物量計算であり、その物量の数字を担保できる原始記録（証憑資料）が重要であると明言しているわけである。

(19) 岩田巖『利潤計算原理』同文館、14頁〔1956〕

(20) 前掲書19、16頁



先に工事内訳を見たとおりの、建物は物量計算によって成立している。このことを考察した上でいえることは、大規模修繕工事を資本的支出という会計処理のみで対応することは、原価計算上問題ではなかろうか。すなわち、除去された物量をもとに未償却残高を貸借対照表からマイナスしなければならない。なぜならば、一部除却をしなければ、適正な財務諸表を作成できないし、また企業のトップが適切に経営管理できないからである。したがって、非原価項目の範疇に除却損を明記し続けることは、問題があるものとする。

## 5. 管理会計と一部除却

### 5.1 番場教授の非原価項目への批判

番場教授は、企業会計原則及び商法との調和性を保つ必要のある原価計算基準において、非原価項目に関して再検討すべき点を論文<sup>(21)</sup>にて指摘している。第一に、(一)の項目の3の支払利息等の財務費用である。理由は「生産品や生産サービスの価格形成の基礎としての原価数値を算定するには資本利子要素を原価に含めなければならない。」とし、「利子費を無条件に絶対的な非原価項目として挙げ、何らの説明をも加えないのは「原価計算基準」の一つの短所というであろう。」と指摘している。

第二に、(四)の項目その他の利益剰余金に課する項目についても問題がある点を指摘している。企業会計原則の改正に伴い、損益計算書において法人税・住民税等は税引前当期(純)利益のマイナスとして表示されることになったため、非原価項目の書き改める必要がある点等を論じている。

一方、本論で焦点としている非原価項目「除却」については、異常損費という言葉を用いて、非原価項目という範疇で問題はないと明記している。原価計算の主たる目的の一つは、財務諸表の作成である点については既に確認した。財務会計と原価会計は有機的に結びついたものであり、結びついていなければ適正な財務諸表を作成できないわけである。

実は、番場教授は、ペイトン教授の論文を研究し一部除却の必要性を論じている。この点を確認することによって、除却における非原価項目の問題性を論じる。

### 5.2 ペイトン教授の除却法と番場教授の見解

ペイトン教授が提唱している除却法(Relief Method)とは、「1単位の資産の部分原価が記録されている場合には、その部分の原始原価を除却し、取替のために発生した原価を資産勘定に加えるもの」<sup>(22)</sup>といえる。これは、すなわち一部除却である。

番場教授は、ペイトン教授の除却法について、トラックの会計処理を例示しながら、その実用性を説いている。すなわち「たとえば、トラック1台を何万円かで購入する。その価格はトラック1台で一括されている。しかしその場合、将来取替を要するタイヤその他の部品の一つについて、部品の価格表などから、その価額を見積り、分解的な記録を行っておくのである。そうすれば除却法は適用困難でなくなる<sup>(23)</sup>」としている。

(21) 番場嘉一郎「「原価計算基準」の検討課題」企業会計 VOL. 29 NO 2 7 頁[1977]

(22) 番場嘉一郎「資本的支出分離の困難と除却法の適用」産業経理第12巻第11号22頁[1952]

番場教授は、資産における取替<sup>(24)</sup>・改修等<sup>(25)</sup>において収益的支出にすべきか、資本的支出にすべきかという問題の中で、除却法の有効性について論じている。特に「臨時的大修繕」や「改良を含む修繕」においては、除却法の適用を主張している。臨時的大修繕においては、番場教授は「(仮に)同質物の取替であっても、技術の進歩による物質や性能等変化の影響を最大限に資産勘定に反映させるためには、取外部分の原価に加える除却法を採用することが適当である。」として修繕であっても物の実体が伴う様な場合、所謂「原状回復」においても除却法を適用すべきであるとしている。また、改良を含む修繕においては、番場教授は、収益的支出にすべきか、資本的支出にすべきかという会計基準は、客観的合理性を見出せないため、除却法を適用すべきと論じている。

Relief Methodが重要な理由は、既存の固定資産に改修工事を行った場合の資本的支出の取り扱いにおいて不明確な基準が存在するためである。すなわち、資本的支出として資産計上すべき判断基準は、①既存の資産の価値を増加させた部分、②耐用年数を延長させた部分のいずれかの金額を算定しなければならないことである。価値の増加分や耐用年数の延長部分をどのようなエビデンスを基に証明すればよいのかという問題が発生する。

それ以上に問題である点は、価値の増加分を算定するということであるが、価値増加分を発生させた資産の一部が既に存在していないのに、あたかも存在しているが如く価値増加部分の金額を算定することを要求していることである。なぜならば、実体としての資産の一部は除去されているが、除去された帳簿価額は、そのまま一部除却されずに帳簿上に残されているためである。つまり、価値増加部分を発生させた資産の一部は、まさに新しい資産に取替えられているにもかかわらず、帳簿上では価値増加部分以外は取替えを実施していないと仮定しているのである。

また同様に、耐用年数の延長部分を算定するということであるが、耐用年数の延長部分を含めた資産の一部が存在し続けているのであれば理論的に問題ないが、実体としては耐用年数の延長部分を含めた資産は、全て除去され新しく取替えられているにもかかわらず、耐用年数の延長部分のみを算定するのは、甚だおかしい理論である。

このような客観的合理性のない資本的支出の会計基準が闊歩しているのが現状であるため、番場教授は、改良を含む修繕において除却法を適用すべきと論じているわけである。

(23) 前掲書 21, 22 頁

(24) 取替とは、太田哲三教授の「固定資産会計」123 頁によると「破損設備の一単位を除去して新しいものと交換するのを取替という。修繕も微細に考えれば取替と異なるところはない。しかし修繕は維持のための工作が主であり、取替といえば新品を以て補充することを指すのが普通である」としている。

(25) 改修とは改良と修繕とを含むものをいう。太田哲三教授の「固定資産会計」122 頁によると、修繕とは、「固定資産の一部分が損傷して、使用に支障をきたした場合に、これを復舊するものを修繕という。修繕は原形を回復し、それによって原能力を維持するための施工である。修理、補修というのも同一の意味に解せられる。」改良とは、「単純な維持とは異なって固定資産の価値を高める施工である。改良を定義して、(イ)当該資産の能率または能力を高めるもの、(ロ)当該資産の耐用年数を増加せしめるものを挙げるのが普通である。これは抽象的にはその通りであり、理路一貫したものであるけれど、実際にはその判定は困難な場合が生じる」としている。また、維持の意味として、太田教授は、「固定資産の維持とはその資産の能力を継続的に発揮させるための工作である。従って維持は設備自体に対する技術的なものであって、その支出を資本的支出とするか、或いはこれを収益に負担させるかは維持の方法により、場合により必ずしも同一ではない。」としている。

## 6. 結 論

建物の大規模修繕工事を適正な会計処理で行った場合に発生する除却損は、異常な状態を原因とする価値の減少とはいえない。理由は、長期修繕計画書に基づいて実施される工事であり、計画的に実施されるものであるからである。また、上記の工事を資本的支出という曖昧な会計処理だけに頼ることは、問題であることが明確になった。すなわち、曖昧な資本的支出のみで大規模修繕工事を会計処理する方法は、財務諸表を歪めることになる。

管理会計の視点でいえば、大規模修繕工事に関して除却損が発生することを知らなければ、経営管理を適正にできないはずである。しかし、管理会計学も会計学も除却についてあまり研究してこなかった。建物は、償却資産の中で高額な資産であるため、適正な会計処理ができなければ、経営判断を誤らせることになることはいうまでもない。昭和37年から60年弱改訂がなされていない原価計算基準である。このままでは、わが国の会計制度は危ういのではないか。

### 〔参考文献・研究誌等〕

1. 岩田巖『利潤計算原理』同文館〔1956〕
2. 岡本清『原価計算 六訂版』国元書房〔2012〕
3. 太田哲三『固定資産会計』中央経済社〔1962〕
4. 大沢幸雄『建物の「除却」活用法』中央経済社〔2008〕
5. 国土交通省大臣官房官庁営繕部監修『官庁施設の基本的性能に関する技術指針及び同解説』公共建築協会〔2001〕
6. 黒田隆『建築見積りの実務』鹿島出版〔1990〕
7. 黒澤清、番場嘉一郎監修『体系制度会計Ⅱ資産』中央経済社〔1977〕
8. 建設大臣官房官庁営繕部監修『建築物修繕措置判定手法』(財)経済調査会〔2006〕
9. 建築工事建築数量積算研究会『平成18年版 建築数量積算基準・同解説』大成出版〔2006〕
10. 建築工事内訳書標準書式検討委員会制定『平成15年版 建築工事内訳書標準書式・同解説』大成出版〔2007〕
11. 佐藤正雄『原価管理の理論 管理会計へのコスト・アプローチ』同文館〔1993〕
12. 佐藤正雄『現代原価会計論—原価の計算と記帳の仕組み』多賀出版〔2001〕
13. 佐藤正雄『業績評価会計入門 管理会計へのアプローチ5版』同文館〔2003〕
14. 醍醐聰『会计学講義〔第4版〕』東京大学出版会〔2008〕
15. 土屋清人『建物の一部除却会計論』中央経済社〔2015〕
16. 中村忠『新版 財務会計論』白桃書房〔1997〕
17. 沼田嘉穂『新版 固定資産会計』ダイヤモンド社〔1972〕
18. 沼田嘉穂『減価償却の理論と実務』同文館〔1982〕
19. 沼田嘉穂『商法による財務諸表の知識』日経文庫〔1974〕
20. 広瀬義州『財務会計 第8版』中央経済社〔2008〕
21. 番場嘉一郎『棚卸資産経理の知識』日経文庫〔1972〕
22. 松本雅男『標準原価計算論』国元書房〔1965〕

23. 森川八洲男『財務会計論 (改訂版)』税務経理協会 [1991]
24. 大沢幸雄建築物ライフサイクルにおける償却資産管理手法の構築』『日本建築学会計画系論文集』第 574 号 [2003]
25. 番場嘉一郎「資本的支出分離の困難と除却法の適用」産業経理第 12 巻第 11 号 [1952]
26. 番場嘉一郎「『原価計算基準』の検討課題」企業会計 VOL. 29 NO 2, 7 頁 [1977]
27. 大沢幸雄, 土屋清人, 天野俊裕「資本的支出の会計理論と除却法」『企業会計 2009.3』中央経済社 [2009]

(2019.9.20 受稿, 2019.10.16 受理)

〔抄 録〕

建物の大規模修繕工事を適正な会計処理で行った場合に除却損が発生するが、原価計算基準では、除却損は「非原価項目」に規定している。これでは、適正な財務諸表も作成できない。また正しい原価分析ができなければ、企業のトップは経営を管理できない。

この点を明確にするために、建物のライフサイクルの視点、工事内訳書の証憑資料としての問題性を明らかにした。大規模修繕工事の会計処理を考察すると、実は資本的支出と除却（一部除却）とは、表裏一体の関係にあることを論証し、除却損の非原価項目の見直しの必要性を論じた。

この一部除却は、ペイトン教授がその重要性を指摘し、番場教授も賛同している背景がある。管理会計の視点でいえば、大規模修繕工事に関して除却損が発生することを知らなければ、経営管理を適正にできないはずである。しかし、管理会計学も会計学も一部除却についてあまり研究してこなかった。

建物は、償却資産の中で高額な資産であるため、適正な会計処理ができなければ、経営判断を誤らせることになることは言うまでもない。昭和37年から60年弱改訂がなされていない原価計算基準である。このままでは、わが国の会計制度が危ういのではないか。